

## بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت های مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران

محمدحسین نبات دوست باغمیشه\*

دکتر حیدر محمدزاده سالطه\*\*

### چکیده

هدف از این مقاله بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای رسیدن به این هدف با استفاده از نمونه آماری ۱۱۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۶۷۸ مشاهده از سالهای ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۱ به آزمون فرضیهها پرداخته شد. در این پژوهش کیفیت حسابرسی با استفاده از ۵ معیار، کشف تحریفات مالیاتی، کشف تحریفات قانونی، کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری، کشف تحریفات در رویه های حسابداری، و کشف سایر تحریفات اندازه گیری شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی رابطه معنی داری وجود دارد.

**واژه های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، قابلیت مقایسه صورتهای مالی، کشف تحریفات مالیاتی، کشف تحریفات قانونی، کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری، کشف تحریفات در رویه های حسابداری و کشف سایر تحریفات

## مقدمه

انتشار گزارش‌های مالی به منظور ادای وظیفه‌ی پاسخگویی مدیران در برابر استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان شرکتی است. به همین دلیل، شفافیت در گزارش‌های مالی بر فرآیند تصمیم‌گیری و کاهش مخاطرات مربوط تأثیر گذار است. ولی با توجه به شکاف بر خاسته از تضاد نمایندگی بین مدیریت و مالکیت از کجا می‌توان اطمینان یافت اطلاعات گزارش شده گویای واقعیت و پاسخگویی منصفانه‌ی مدیریت است. از دید استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی اعتماد پذیر است که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری آن نظارت کرده باشد.

اتفاق‌های جهانی از جمله بحران‌های اقتصادی منجر به پررنگ‌تر شدن نقش اساسی گزارش‌های مالی قابل اعتماد و باکیفیت شده است. این اتفاقها همچنین نشانگر اهمیت کیفیت حسابداری در دیگر جنبه‌ها و زمینه‌های گزارشگری مالی است. دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است.

یکی از این حلقه‌ها که نقش عمده‌ای را در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سرتاسر دنیا چه در زمینه بازار سرمایه بخش عمومی و چه بخش خصوصی ایفا می‌کند، حسابداری مستقل است. حسابداری مستقل، بخش مهم نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به‌طور منصفانه و صحیح ارائه شده است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، این موضوع نقش مهمی را در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاستن مسائل نمایندگی بین مدیریت و مالکین و همچنین سهامداران اکثریت و اقلیت بازی می‌کند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶) بنابراین کیفیت حسابداری مهمترین موضوع برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری محسوب می‌شود.

بنابراین در این پژوهش برای سنجش کیفیت حسابداری از شاخص‌های تحریف‌های مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تخلف از قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری و سایر تحریف‌های ممکن استفاده شده است. که این پژوهش را از موارد مشابه گذشته متمایز می‌نماید. این پژوهش بررسی می‌کند که آیا تفاوتی بین موسسات حسابداری با کیفیت و بی کیفیت و قابلیت مقایسه صورتهای مالی وجود دارد؟

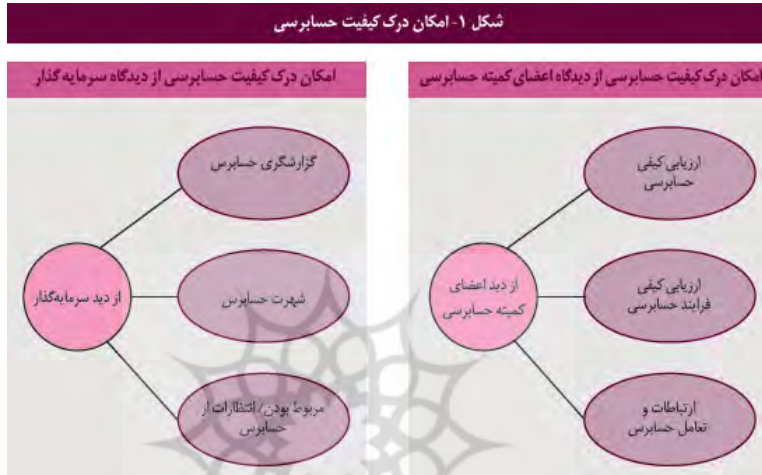
در ادامه مقاله، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور می‌شود. سپس روش پژوهش (شامل فرضیه پژوهش، جامعه آماری، انتخاب شرکت‌ها، روش گردآوری داده‌ها، روش تجزیه و تحلیل داده‌ها) مطرح می‌شود. آن‌گاه یافته‌های تحقیق (شامل: آمار توصیفی و برآزش مدل‌های تحقیق) ارائه می‌گردد. در ادامه یافته‌های آزمون فرضیه، تجزیه و تحلیل و تفسیر می‌شود. بخش‌هایی نیز به نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها اختصاص می‌یابد.

## مبانی نظری پژوهش

### کیفیت حسابرسی:

در گذشته تلاش‌های زیادی برای تعریف «کیفیت حسابرسی» شده است؛ هر چند هیچکدام از آنها مقبولیت عمومی پیدا نکرده‌اند. کیفیت حسابرسی به‌طور خاص یک مفهوم پیچیده و چندوجهی است (شکل ۱) (اسدی و دارابی ۱۳۹۱)

شکل ۱- امکان درک کیفیت حسابرسی



### دی آنجلو

(۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به‌صورت احتمال مشترک این که یک حسابرس معین، تحریف‌های بااهمیت موجود در گزارش‌های مالی را هم کشف و هم گزارش کند، تعریف می‌نماید.

### دیویدسون و نئو

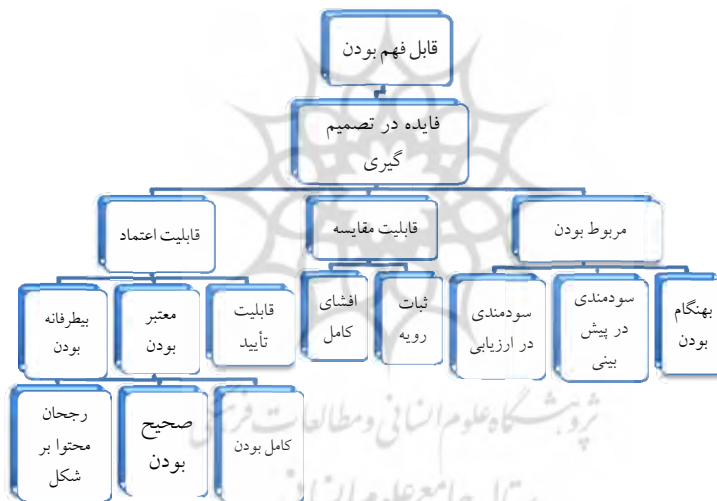
(۱۹۹۳) در تعریفی جامع‌تر، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و برطرف نمودن تحریف‌های بااهمیت و دستکاری‌های انجام‌شده در سود گزارش شده عنوان می‌نماید. بنابراین توانایی حسابرس موضوعی مهم در کیفیت حسابرسی است که از دیدگاه‌های مختلفی تفسیر شده و به‌طور گسترده‌ای با عوامل داخلی و خارجی، خصوصیات حسابرسان (همانند تجربه، شایستگی، رعایت اخلاق و...)، مستقل بودن حسابرسان (استقلال از کارفرما، رقابت در بازار و...) و محیط قانونگذاری (تعویض اجباری، خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و...) در ارتباط است. با توجه به چندبعدی بودن کیفیت حسابرسی، مشخص نیست که از بین عوامل ذکر شده، کدامیک در تعیین توانایی حسابرسان تاثیرگذارتر بوده و بنابراین نمی‌توان کیفیت حسابرسی را به‌طور مستقیم مشاهده و اندازه‌گیری نمود. با توجه به اینکه تا به حال در ایران برای بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه‌ای صورت‌های مالی از ۵ معیار، کشف تحریف‌های مالیاتی، کشف تحریف‌های قانونی، کشف تحریف‌های

برآوردهای حسابداری، کشف تحریفات در رویه های حسابداری، و کشف سایر تحریفات استفاده نشده است در این پژوهش از این معیار استفاده شده است.

## قابلیت مقایسه صورتهای مالی

براساس مبانی نظری حسابداری ایران که توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ارائه گردیده، خصوصیات کیفی به خصوصیتی اطلاق می شود که موجب می گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود.

شکل ۲: ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری



همانگونه که در شکل مشاهده می گردد قابلیت مقایسه صورتهای مالی یکی از ویژگی های صورتهای مالی می باشد. صورتهای مالی باید در برگزیده اقلام مقایسه ای دوره قبل باشد به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. اطلاعات مقایسه ای تشریحی تا جایی باید افشا شود که جهت درک صورتهای مالی دوره جاری مربوط تلقی گردد.

## پیشینه تحقیق

برتسم ماریز (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان بهبود کیفیت حسابرسی، تضاد منافع و کارایی تصمیمات سرمایه گذاری نشان دادند که چگونه کیفیت حسابرسی عدم کارایی سرمایه گذاری را تعدیل می کند، عدم کارایی ناشی از تضاد منافع میان مدیران و سهامداران است. همچنین توانایی یک مدیر نشان دهنده ایجاد ارزش یا از بین بردن آن هنگام اجرای یک پروژه می باشد. سعی و تلاش حسابرسان نشان می دهد که آیا اشتباهی از جانب مدیر رخ داده یا نه و همچنین کیفیت حسابرسی را مشخص می کند.

دی فرانکو (۲۰۱۱)، در تحقیقی به بررسی تاثیر قابلیت مقایسه صورتهای مالی را بر سطح تحلیل و پیش بینی مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد که زمانیکه قابلیت مقایسه صورتهای مالی بیشتر است، سطح تحلیل ها افزایش می یابد و دقت پیش بینی بهبود می یابد و پراکندگی پیش بینی ها کاهش می یابد. همچنین ایشان در تحقیق خود یافتند که برای یک مجموعه از شرکتهای وجود اطلاعات قابل مقایسه، هزینه دستیابی به اطلاعات را کاهش می دهد و کمیت و کیفیت کلی اطلاعات موجود در مورد شرکتهای را افزایش می دهد. همچنین این امکان را فراهم می کند که تحلیلگران عملکرد تاریخی شرکتهای را بهتر توضیح دهند.

پور عبدالله و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی تاثیر قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه حقوق صاحبان سهام در ۸۰ شرکت بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ پرداختند. برای آزمون فرضیه های صورت بندی شده از همبستگی پیرسون و تجزیه و تحلیل رگرسیون بهره گرفتند نتایج تحقیق نشان داد که قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه حقوق صاحبان سهام تاثیر معنی داری ندارد.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی مستقل و اختلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. روش آزمون فرضیه های ایشان روش داده های ترکیبی (پانل) بوده است. یافته های پژوهش بیانگر این مسئله بود که بین موسسات بزرگ حسابرسی و اختلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام رابطه معنادار وجود ندارد؛ اما بین تعداد سالهای متوالی حسابرسی و اختلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام، رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

قربانی، (۱۳۸۸) در تحقیقی به بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. ایشان در تحقیق خود موسسات حسابرسی را به ۲ گروه موسسات حسابرسی بزرگ (سازمان حسابرسی) و غیر بزرگ (موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی) تقسیم نموده و به بررسی ارتباط بین اندازه موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که در سطح خطای ۵ درصد موسسات بزرگ حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت موفق بوده و توانسته اند تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش نمایند.

## روش شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ روش شناسی از نوع تحقیقات همبستگی بوده و با عنایت به اینکه به بررسی روابط علت و معلولی بین متغیرهای تحقیق می پردازیم از نوع علی پس از وقوع تلقی می گردد. همچنین این تحقیق از نظر هدف از نوع کاربردی است. نرم افزار آماری مورد استفاده در این تحقیق ۱۶ spss و Eviews و نیز صفحه گسترده اکسل است.

## فرضیه های پژوهش

- ۱- کیفیت حسابداری بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی تاثیر دارد.
- ۱-۱ کشف تحریفات مالیاتی بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی تاثیر دارد
- ۲-۱ کشف تحریفات بر برآوردهای حسابداری و قابلیت مقایسه صورتهای مالی تاثیر دارد.
- ۳-۱ کشف تحریفات قوانین بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی تاثیر دارد
- ۴-۱ کشف سایر تحریفات بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی تاثیر معنی داری دارد
- ۵-۱ کشف تحریفات ناشی از به کارگیری روبه های حسابداری بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی تاثیر معنی داری دارد.
- ۲- افزایش موفقیت حسابداری در کشف تحریفات بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی تاثیر معنی داری وجود دارد.

## جامعه آماری و انتخاب شرکت ها

در این تحقیق جامعه آماری کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در صنایع و گروه های مختلف می باشد. اطلاعات و داده های آماری مربوط به شرکت های قرار گرفته شده در نمونه آماری در فاصله زمانی سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۱ جمع آوری شده است.

به علت گستردگی حجم جامعه آماری و وجود برخی ناهماهنگی های میان اعضای جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه آماری در نظر گرفته می شود:

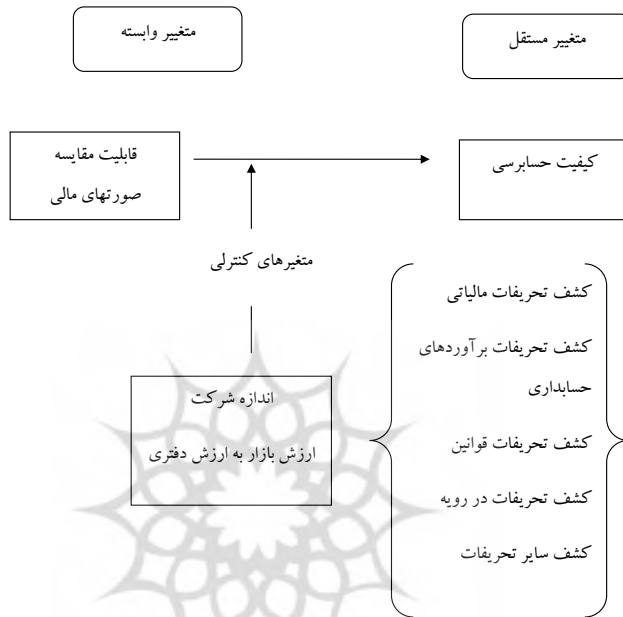
۱. قبل از سال ۱۳۸۶ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
۲. سهام آنها در بورس معامله شده باشد.
۳. به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکتها ۲۹ اسفند باشد.
۴. طی قلمرو زمانی پژوهش، هیچ گونه توقف فعالیت نداشته و در طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی و تغییر فعالیت نداشته باشد.

۵. صورتهای مالی آنها حسابداری شده باشد.

۶. شرکتهای مورد نظر جزو شرکتهای سرمایه گذاری، واسطه گری مالی، بانکها، هلدینگها،

لیزینگها و بیمه ها نباشند.

### شکل ۳: مدل مفهومی تحقیق



در این پژوهش از مدل کلی زیر برای آزمون فرضیه ها استفاده گردیده است:

$$ACOMP_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Audit Quality Proxies } it + \beta_2 \text{ size} + \beta_3 BM + \varepsilon$$

### متغیرهای وابسته

برای آزمون قابلیت مقایسه ی حسابداری، در این تحقیق یک نسخه ی کلی از معیار قابلیت مقایسه ی حسابداری که توسط سه محقق به نامهای فرانکو، کوتاری و وردی (۲۰۰۹) ارائه شده است بر آورد می گردد. برای ایجاد مقیاس سال- شرکت از قابلیت مقایسه معادله زیر برای دوره ۴ ساله T-۳ تا T برآورد می شود:

که در آن RET و NI به ترتیب سود خالص و بازده هستند. ضرایب پیش بینی شده ی معادله ی

بالا و هستند که با هم به عنوان یک معیاری برای عملکرد حسابداری شرکت استفاده می شوند.

$$E(NI)_{iit} = \alpha_i + \beta_1 RET_{it} + \varepsilon \quad (1)$$

$$E(NI)_{ijt} = \beta_{ij} + \beta_j RET_{it} + \varepsilon \quad (2)$$

سپس بر اساس معادله شماره ۱، ۲ به ترتیب  $E(NI)$  سود مورد انتظار شرکت  $i$  با توجه به تابع حسابداری شرکت  $i$  و  $E(NI)$  سود مورد انتظار شرکت  $j$  با توجه به تابع حسابداری برآوردی شرکت  $j$  برآورد می گردد. در نهایت قابلیت مقایسه حسابداری بین شرکت  $i$  و  $j$  در طول دوره ۴ ساله  $t-3$  تا  $t$  به شرح زیر تعریف می گردد:

$$ACOMP_{ijt} = -\frac{1}{4} \sum |E(NI)_{iit} - E(NI)_{ijt}|$$

که در آن مقادیر بالای قابلیت مقایسه حسابداری بیشتری را منعکس می کند. به عبارت دیگر هرچه این مقدار به صفر نزدیکتر باشد، قابلیت مقایسه حسابداری بیشتر است.

## متغیر مستقل

### کیفیت حسابداری:

تعریف مفهومی: کیفیت حسابداری عبارت است از حسن شهرت و مراقبت حرفه ای حسابداری، که در نتیجه حسن شهرت حسابداری، اعتبار اطلاعات صورت های مالی افزایش یافته و بر اثر نظارت و مراقبت حرفه ای حسابداری، کیفیت اطلاعات صورتهای مالی افزایش خواهد یافت.

تعریف مفهومی: دی آنجلو کیفیت حسابداری را این گونه تعریف کرده است که حسابداری بتواند تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی را کشف و همچنین قادر به گزارش آن تحریف ها باشد، لذا برای آزمون فرضیه ها با استفاده از آزمون مقایسه میانگین زوجی از داده های مربوط به نسبت موفقیت حسابداری در کشف تحریف استفاده شده است. همچنین موارد زیر را به عنوان کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار می دهیم: تحریف های مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تخلف از قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه های حسابداری و سایر تحریف های ممکن.

تعریف عملیاتی: داده های تحقیق به این صورت جمع آوری شدند که برای هر یک از تحریف های ذکر شده، جدولی تهیه گردید که در آن تحریف های کشف شده توسط حسابداری، تحریف های کشف نشده و جمع این تحریف ها و نسبت موفقیت در کشف تحریف توسط حسابداری وارد گردید. تحریف های کشف شده



توسط حسابرس با توجه به صورتهای مالی حسابداری شده شرکت ها و گزارش حسابداری آن ها به دست آمد و تحریف های کشف نشده توسط حسابرس، با توجه به تعدیلات سنواتی ذکر شده در صورت های مالی حسابداری شده سال آتی که در بخش سود و زیان انباشته و سود و زیان جامع بیان می شوند، تعیین گردید. جمع تحریف ها برابر است با مجموع تحریف های کشف شده و کشف نشده؛ از تقسیم تحریف کشف شده به جمع تحریف ها، نسبت موفقیت حسابرس در کشف تحریف به دست می آید. این نسبت نشان دهنده درصد موفقیت حسابرس در کشف تحریفات نسبت به عدم کشف آنها خواهد بود.

تحریفات اشاره شده به شرح زیر می باشد:

### الف- تحریف مالیاتی

- ۱- تحریف درآمد مشمول مالیات
- ۲- عدم ارائه مدارک مربوط به مالیات های تکلیفی که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی می باشد

### ب- تحریف بر آوردهای حسابداری

- ۱- حذف عمدی بدهی ها و هزینه ها
- ۲- ارزیابی نادرست داراییها
- ۳- استفاده نادرست از تفاوت زمانی

### ج- تحریف ناشی از به کارگیری نادرست رویه های حسابداری

- ۱- افشای ناکافی در صورت های مالی
- ۲- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا به عمد.

### د- تحریفات قوانین

- ۱- پرداخت بابت خدمات نامعین یا دادن وامهای غیرعادی به مشاوران، اشخاص وابسته یا کارکنان.
- ۲- پرداخت کمسیون فروش یا حق العمل بیش از پرداختهای متداول واحد مورد رسیدگی یا صنعتی که در آن فعالیت می کند.
- ۳- خرید با قیمتهای به مراتب بالاتر یا پایین تر از قیمت بازار.
- ۴- معاملات غیرعادی با شرکتهای ثبت شده در مناطق آزاد تجاری.
- ۵- پرداخت بابت خرید کالا یا خدمات از واسطه ها.
- ۶- پرداخت های ارزی فاقد مستندات مناسب و کافی
- ۷- معاملات غیرمجاز یا معاملات ثبت شده بطور نادرست.

## ه- سایر تحریفات:

- ۱- سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورت‌های مالی.
  - ۲- ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورت‌های مالی.
- ثبت درآمد واهی

## متغیرهای کنترلی

### الف - اندازه شرکت (Size<sub>i</sub>)

برای کنترل ویژگی‌های متفاوت شرکت‌های نمونه آماری در تحقیقات مالی، از یک متغیر کنترلی استفاده می‌شود. محققان معیارهای گوناگونی برای اندازه شرکتها در نظر گرفته‌اند. در این تحقیق جهت وارد نمودن اندازه شرکت‌های در الگوی آزمون فرضیات از لگاریتم ارزش بازار شرکت استفاده شده است.

### ب- نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت (Bmt)

این نسبت نشان دهنده فرصت‌های رشد شرکت است در این تحقیق از این نسبت بعنوان متغیر کنترلی استفاده شده است و از طریق تقسیم ارزش بازار شرکت (حاصل ضرب قیمت سهام در پایان دوره در تعداد سهام منتشر شده و در دست سهامداران) بر ارزش دفتری جمع حقوق صاحبان سهام آن در پایان دوره اندازه گیری می‌شود.

$$BM = \frac{\text{قیمت سهام در پایان دوره} * \text{تعداد سهام منتشر شده}}{\text{ارزش دفتری جمع حقوق صاحبان سهام}}$$

## یافته های پژوهش

### آمار توصیفی

در تجزیه و تحلیل توصیفی<sup>۱</sup>، پژوهشگر با استفاده از جداول و شاخص های آمار توصیفی نظیر شاخص های مرکزی<sup>۲</sup> و پراکندگی<sup>۳</sup> به توصیف داده های جمع آوری شده تحقیق می پردازد. این امر به شفافیت و توضیح داده های تحقیق کمک بسیاری می کند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل توصیفی داده ها در جدول (۴-۲) آورده شده است.

1- Descriptive Analysis  
2- Central Tendency  
3- Measures of Variation

جدول شماره ۱: جدول توصیفی متغیرها

تعداد	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم	
۶۷۸	-۰,۳۳۸	۰,۲۸۱	۱,۰۳۶	۰,۰۰	قابلیت مقایسه صورتهای مالی
۶۷۸	۰,۷۸۷	۰,۱۱	۰,۲۲۶	۱,۰۰	نسبت موفقیت در کشف تحریفات
۶۷۸	۱۱,۷۰۱	۰,۷۱	۱۰,۰۱	۱۴,۰۴	اندازه شرکت
۶۷۸	۲,۴۱	۵,۰۵	۰,۱۶	۱۲۳,۵۷	ارزش دفتری به بازار
۶۷۸	۰,۰۷۷	۰,۰۸	۰,۰۰	۰,۴	کشف تحریفات مالیاتی
۶۷۸	۰,۲۳	۰,۱۰	۰,۰۰	۰,۶۶۷	کشف تحریفات قانونی
۶۷۸	۰,۲۲۴	۰,۰۹	۰,۰۰	۰,۶	کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری
۶۷۸	۰,۲۱۵	۰,۱۱	۰,۰۰	۰,۵۶	کشف تحریفات رویه های حسابداری
۶۷۸	۰,۲۵۲	۰,۱۲	۰,۰۰	۰,۷۵	کشف سایر تحریفات

با توجه به این که داده های این تحقیق متعلق به یک سری واحدهای مقطعی (مثلا شرکتها) در طی چند سال می باشد لذا از حالت داده های پانلی می باشد. با کمک این روش که در مطالعات سالهای اخیر نیز استفاده شده است تعداد مشاهدات تا حد مطلوب افزایش می یابد. با توجه به اینکه مشاهده های ادغام شده باعث تغییر پذیری بالاتر، هم خطی چندگانه کمتر میان متغیرهای توضیحی، درجه آزادی بیشتر و کارایی بالاتر تخمین کننده ها می شود، مطالعات پانل نسبت به مطالعات مقطعی و سری زمانی دارای مزیت است (بالتاجی<sup>۱</sup>، ۱۹۹۵، ص ۶-۳).

جدول شماره ۲: جدول نتایج رگرسیون فرضیه ۱-۱

متغیر	ضریب	آماره Z	sig
کشف تحریفات مالیاتی	۰,۵۵۴۷۲۸۲	۳,۸۳	۰,۰۰۰
اندازه	۰,۰۳۷۷۹۸۳	۲,۸۸	۰,۰۰۴
ارزش دفتری به ارزش بازار	۰,۰۱۸۰۲۴۲	۱,۸۲	۰,۰۶۹
عرض از مبدا	-۰,۷۹۷۹۳۵۴	-۵,۱۷	۰,۰۰۰
F لیمر	آزمون هاسمن	ناهمسانی واریانس	
۱۴,۱۶	۴,۰۹	۱۲,۳۵	۰,۰۰۰

جدول شماره ۳: جدول نتایج رگرسیون فرضیه ۲-۱

متغیر	ضریب	آماره Z	sig
کشف تحریفات قانونی	-۰,۲۱۱۴۸۵۸	-۲,۱۳	۰,۰۳۳
اندازه	۰,۳۸۸۰۶۸	۲,۸۹	۰,۰۰۴
ارزش دفتری به ارزش بازار	۰,۰۱۵۶۱۶۸	۱,۵۷	۰,۱۱۷
عرض از مبدا	-۰,۷۳۸۱۷۳۹	-۴,۶۵	۰,۰۰۰
F لیمر	آزمون هاسمن	ناهمسانی واریانس	
۳,۱۶	۲۸,۰۳	۹,۵۳	۰,۰۰۰

جدول شماره ۴: جدول نتایج رگرسیون فرضیه ۱-۳

متغیر	ضریب	آماره Z	sig
کشف تحریف در برآورد	۰,۱۸۱	-۲,۱۳	.000
اندازه	۰,۱۲۲	۲,۸۹	۰,۰۰۴
ارزش دفتری به ارزش بازار	۰,۰۱۵	۱,۵۷	۰,۰۰۵
عرض از مبدا	۰,۰۲۹	-۴,۶۵	.00۰
F لیمر		آزمون هاسمن	
۲,۰۷	۰,۰۱۰۳	۲۸,۰۳	۰,۰۰۰
ناهمسانی واریانس		۹,۵۳	
		۰,۰۲۳۰	

جدول شماره ۵: جدول نتایج رگرسیون فرضیه ۱-۴

متغیر	ضریب	آماره Z	sig
کشف تحریفات در رویه	۰,۱۸۱	۰,۰۹۱	۰,۹۲۸
اندازه	۰,۱۲۲	۳,۰۲۷	۰,۰۰۳
ارزش دفتری به ارزش بازار	۰,۰۱۵	۵,۴۶۰	.00۰
عرض از مبدا	۰,۰۲۹	۰,۰۹۱	۰,۰۰۰
F لیمر		آزمون هاسمن	
۱,۹۱	۰,۰۱۲۶	۲,۰۰۸	۰,۰۰۶
ناهمسانی واریانس		۷,۹۵	
		۰,۱۲۸	

جدول شماره ۶: جدول نتایج رگرسیون فرضیه ۱-۵

متغیر	ضریب	آماره Z	sig
کشف تحریفات قانونی	۰,۲۵۶	۰,۱۸۴	۰,۷۵۸
اندازه	۰,۲۵۴	۴,۰۸۹	۰,۱۸۵
ارزش دفتری به ارزش بازار	۰,۷۴۸	۴,۷۴۸	۰,۰۰۲
عرض از مبدا	۰,۲۵۶	۰,۰۹۱	۰,۰۰۰
F لیمر		آزمون هاسمن	ناهمسانی واریانس
۱,۶۸	۰,۰۲۱۶	۳,۶۵۲	۰,۰۴۹
		۸,۵۶	۰,۲۷۷۱۲

جدول شماره ۷: جدول نتایج رگرسیون فرضیه ۲

متغیر	ضریب	آماره Z	sig
درصد موفقیت در کشف تحریفات	۰,۲۵۶	۰,۱۸۴	۰,۰۰۱
اندازه	۰,۲۵۴	۴,۰۸۹	۰,۰۰۴
ارزش دفتری به ارزش بازار	۰,۷۴۸	۴,۷۴۸	۰,۱۷۸
عرض از مبدا	۰,۲۵۶	۰,۰۹۱	۰,۰۰۰
F لیمر		آزمون هاسمن	ناهمسانی واریانس
۲,۳۲	۰,۰۴۳۷	۲,۹۸۳	۰,۰۹۸۵
		۸,۵۶	۰,۸۹۵۳

## خلاصه نتایج فرضیه ها

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه ها نتایج حاصل به صورت زیر در یک جدول ارائه می گردد:

جدول شماره ۸: خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها

شرح	متغیر مستقل	متغیر وابسته	نوع رابطه	معناداری	نتیجه فرضیه
فرضیه ۱-۱	کشف تحریفات مالیاتی	قابلیت مقایسه صورتهای مالی	-	معنادار	قبول فرضیه
فرضیه ۲-۱	کشف تحریفات قانونی	قابلیت مقایسه صورتهای مالی	-	معنادار	قبول فرضیه
فرضیه ۳-۱	کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری	قابلیت مقایسه صورتهای مالی	مستقیم	معنادار	قبول فرضیه
فرضیه ۴-۱	کشف تحریفات در رویه های حسابداری	قابلیت مقایسه صورتهای مالی		معنادار نیست	رد فرضیه
فرضیه ۵-۱	کشف سایر تحریفات	قابلیت مقایسه صورتهای مالی		معنادار نیست	رد فرضیه
فرضیه دوم	درصد موفقیت در کشف	قابلیت مقایسه صورتهای مالی	مستقیم	معنادار	قبول فرضیه

در این پژوهش نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده و آزمون فرضیات تحقیق به کمک روش های آماری ارائه شده اند. بدین منظور یک دوره زمانی ۶ ساله (۱۳۸۶-۱۳۹۱) را به عنوان قلمرو زمانی تحقیق انتخاب نموده و تعداد ۱۱۳ شرکت را در این بازه زمانی مورد آزمون قرار دادیم. در این تحقیق کیفیت حسابرسی با استفاده از ۵ معیار، کشف تحریفات مالیاتی، کشف تحریفات قانونی، کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری، کشف تحریفات در رویه های حسابداری، و کشف سایر تحریفات اندازه گیری شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی رابطه معنی داری وجود دارد. از بین متغیرهای کنترلی نیز اندازه شرکت دارای رابطه معنی داری با کیفیت حسابرسی می باشد و بین نسبت ارزش دفتری به بازار حقوق صاحبان سهام رابطه ای وجود ندارد.

## نتیجه گیری و ارائه پیشنهادها

نتایج کلی تحقیق بیان داشت که بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی رابطه معنی داری وجود دارد. بر اساس نظریه مباشرت مدیران مباشران سهامداران تلقی می شوند. بر اساس این نظریه فرض می شود که سرمایه گذاران از خطرات فریبکاری مدیران آگاهند و مدیران

نیز از نگرانی سهامداران از این بابت اطلاع دارند. به همین علت مدیریت شرکت، خود علاقمند به حسابرسی صورتهای مالی شرکت است. یکی از راههای آسوده خاطر کردن سرمایه گذاران ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده است. این بدان معناست که مدیریت شرکت خود علاقمند به حسابرسی صورتهای مالی شرکت است و اعتقاد دارد که اگر کیفیت حسابرسی مطلوب نباشد، سرمایه گذاران به مدیریت شرکت و صحت عمل او شک می کنند و در نتیجه ریسک سرمایه گذاری خود را بالاتر ارزیابی می کنند و لذا حاضرند سهام شرکت را به بهای کمتر خریداری کنند. این امر موجب می شود که هزینه های تامین مالی شرکت افزایش یابد و رشد شرکت با کندی مواجه شود، بنابراین نظریه، مدیریت خود دارای انگیزه های قوی جهت تاکید بر ارتقای کیفیت نظارت است و خواهان حسابرسی مستقل می باشد. یکی از این راهها ارائه اطلاعات صورتهای مالی می باشد و این صورتهای زمانی مفید خواهد بود که قابل مقایسه بالایی با سنوات پیشین داشته باشد لذا همانگونه که نتایج تحقیق نشان داد، شرکتهایی که دارای حسابرسی با کیفیت می باشند قابلیت مقایسه بالایی دارند. نتایج یافته های این تحقیق با تحقیقات ژانگ (۲۰۱۲) مبنی بر وجود رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی مطابقت دارد.

با توجه به بررسی ادبیات این تحقیق و هم چنین اجرای مرحله به مرحله تحقیق و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نکات مبهم و پیچیده ای یافت شده است. برخی از این موارد مربوط به سازمان بورس اوراق بهادار و برخی نیز مربوط به سرمایه گذاران بازار اوراق بهادار ایران می باشد. علاوه بر این، بر اساس یافته های این تحقیق پیشنهادهایی برای محققین آتی جهت انجام بررسی های بیش تر یافت شده اند که در این بخش هر یک از این موارد به صورت جداگانه مطرح می شوند.

### الف) سازمان بورس اوراق بهادار:

با توجه به اینکه، پس از رونق دوباره بورس تهران از اواخر دهه ۶۰، دولت جمهوری اسلامی ایران در راستای اجرای برنامه خصوصی سازی در ایران، روش فروش سهام شرکتهای دولتی به عموم از طریق بورس را انتخاب نموده است و هم چنین با توجه به اهتمام جدی دولت در سالهای اخیر جهت اجرای این سیاست، حرکت بازار اوراق بهادار تهران به سوی کارایی، امری جدی و اجتناب ناپذیر می باشد. لذا پیشنهاد می گردد جهت قابلیت مقایسه اطلاعات شرکتهای برحسب صنعت قوانین منظمی تدوین و به اجرا درآید.

### ب) حسابرسان:

با توجه به این که قابلیت مقایسه یکی از عوامل کیفی صورتهای مالی شرکتهای می باشد لذا به موسسات حسابرسی و دست اند کاران اجرایی عملیات حسابرسی پیشنهاد می گردد:



با برگزاری منظم کلاسهای آموزشی اقدام به ارتقاء سطح دانش کارکنان خود نمایند تا کیفیت حسابرسی آنان نیز افزایش یابد.

### ج) اعتبار دهندگان و سرمایه گذاران :

- ۱- همواره در سرمایه گذاری خود و خرید سهام به قابلیت مقایسه اطلاعات توجه نمایند.
- ۲- همواره در سرمایه گذاری خود به کیفیت شرکت حسابرسی توجه لازم را مبذول دارند.

### منابع:

۱. آقایی، پروین(۱۳۸۱)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابران مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی، پایاننامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء.
۲. اسدی، مرتضی؛ دارابی، مجید؛ «کیفیت حسابرسی» مجله حسابرس شماره ۶۲ دی ۱۳۹۱
۳. اسماعیل زاده علی، ترامشلو نصرت الله (۱۳۹۱) «تاثیر رقابت بر سر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی» مجله حسابرس شماره ۴۲ ص ۷۰-۷۹
۴. اصول حسابرسی (۱)، ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، نشریه ۸۷ سازمان حسابرسی
۵. پور عبدالله زهرا، بادآور نهندی یونس، برادران حسن زاده رسول (۱۳۹۰) «بررسی تاثیر قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه حقوق صاحبان سهام» اولین همایش ملی حسابداری ۱۳۹۱
۶. ترامشلو، نصرت الله (۱۳۹۰) «بررسی تاثیر رقابت بر سر حق الزحمه حسابرسی در بین موسسات بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی، پایاننامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات
۷. حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه؛ «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی» بررسی های حسابداری و حسابرسی دوره ۱۷ شماره ۶۱ پاییز ۱۳۸۹ ص ۸۵ تا ۹۸
۸. حساس یگانه، علی جعفری، ۱۳۸۴، " عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه ی حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ صفحه ۱۷ تا ۹۴
۹. فروغی، داریوش؛ میز شمس شهبهانی، امیر (۱۳۹۰) «کیفیت حسابرسی و معیارهای سنجش آن» حسابداری و مدیریت مالی: پاییز و زمستان ۱۳۹۰- شماره ۷ از ۶۹-۷۸
۱۰. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، تهران، سازمان حسابرسی، چاپ دوازدهم، ۱۳۸۹
۱۱. ملکیان اسفندیار و همکاران؛ ۱۳۸۹؛ عوامل مؤثر بر دقت سود پیش بینی شده توسط شرکت ها؛ بررسی های حسابداری و حسابرسی؛ دوره ۱۷، شماره ۶۱ ص ۲۳ تا ۳۸
۱۲. مهرانی ساسان، نعیمی مهدی س. تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابران مستقل. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲ شماره ۳۲ ص ۴۳ تا ۶۱

۱۳. نمازی محمد، بایزیدی انوری، جبارزاده سعید (۱۳۹۰) «بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» تحقیقات حسابداری و حسابداری بهار ۱۳۹۰ شماره ۱۴
۱۴. یگانه حساس، مداحی آزاده (۱۳۸۸) «اثر بخشی فرآیند حسابرس در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در صورتهای مالی» بررسی های حسابداری زمستان ۱۳۸۸ شماره ۱۶
۱۵. هشی عباس، مظاهری فرد کمیل (۱۳۹۲) «بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابداری و کیفیت حسابداری» تحقیقات حسابداری و حسابداری بهار ۱۳۹۱ شماره ۱۷
- 16- Balsam, S., Krishnan, J., Yang, J.S., (2003). Auditor industry specialization and earningsquality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 22-2, 71-97
- 17- Becker, C. L.; DeFond, M. L.; Jiambalvo, J. &Subramanyam, K. R. (1998). "The Effect of Audit Quality on Earning Management", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 15, 1-24.
- 18- Biddle G., G. Hillary, and R. Verdi, How Does Financial Reporting Quality Improve Investment Efficiency?, *Journal of Accounting and Economics* 48, P:112-138, 2009
- 19- Chambers D, Payne J. Audit Quality and the Accrual Anomaly. WorkingPaper2008
- Davis, RL. Soo, B.S. and Trompeter, G. M. (2009). "Auditor tenure and ability to meet or beat earning forecasts", *Contemporary Accounting Research*, No: 26, pp: 517- 548.
- 20- Deangelo L.E., Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 1981, 183-199
- 21- Francis, J. R & Yu, Michael. D. (2009). 'Big 4 Office Size and Audit Quality', *The Accounting Review American Accounting Association*, Vol. 84, No. 5 DOI: 10. 2308/accr. 2009. 84. 5. 1521, 2009 , pp. 1521-1552
- 22- Guidelines on Audit Quality, Revised Version for the Consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, 2004
- 23- Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 versus non-big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495.
- 24- Lam, S. and S. Chang (1994) "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 3, No. 1 , P. 103.
- 25- Robin N. Romanus. 2007. The Impact of Earnings Quality on Investors' and Analysts' Reactions to Restatement Announcements. Dissertation, Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University.
- 26- Schilder A., Audit Quality an IAASB Perspective, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), 2011
- 27- Tendello, B. & Vanstraelen, A. (2008). "Earnings Management and Audit Quality in Europe: from the Private Client Segment", *European Accounting Review*, Vol. 17, No. 3, 447-469
- 28- Titman, S., and B. Trueman (1986) "Information Quality and the Valuation of New Issues", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, No. 2, pp. 159-172.